Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
I[re] chambre

N° 35251 du rôle
Inscrit le 2 octobre 2014

Audience publique du 16 septembre 2015

Recours formé par
Monsieur ..., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 35251 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 2 octobre 2014 par Maître Daniel Noel, avocat à la Cour, assisté de Maître Daniel Foca, avocat, tous les deux inscrits au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., actuellement sans emploi, demeurant à L-…, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 1er juillet 2014 portant rejet de sa réclamation introduite en date du 20 mai 2014 à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie émis en date du 19 février 2014 par le bureau d'imposition Sociétés Diekirch ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 1er décembre 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Daniel Noel et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives.

En date du 19 février 2014, le bureau d'imposition Sociétés Diekirch de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », émit un bulletin d'appel en garantie (« *Haftungsbescheid* ») en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », à l'encontre de Monsieur ... en sa qualité d'administrateur unique de la société anonyme … S.A. (anciennement …), dénommée ci-après la « société ... », déclarée en faillite sur aveu par un jugement du tribunal d'arrondissement de et à Diekirch du 12 février 2014, ledit bulletin déclarant Monsieur ... co-débiteur solidaire d'un montant de ….- €, en principal et intérêts, au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur la fortune due par la société ... pour les années d'imposition 2011 à 2014.

Par courrier de son litismandataire du 20 mai 2014, Monsieur ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », à l'encontre du prédit bulletin d'appel en garantie du 19 février 2014.

Par décision du 1er juillet 2014, inscrite sous le numéro C 19791, le directeur déclara non fondée la réclamation introduite par Monsieur ... dans les termes suivants :

« *Vu la requête introduite le 21 mai 2014 par Me Daniel NOEL, au nom du sieur ..., L-…, pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau d'imposition Sociétés Diekirch en date du 19 février 2014 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu le § 119 alinéa 1' AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238AO) dans les forme (§249AO) et délai (§245AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que le réclamant était tenu en sa qualité d'administrateur unique de la société anonyme ..., actuellement en faillite, de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombaient à cet égard aux termes du § 103 AO, l'a déclaré responsable du non paiement de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal, de l'impôt sur la fortune et des avances dus par la société pour les années 2010, 2011, 2012, 2013 et 2014 au montant total de … euros, dont … euros en principal, … euros pour intérêts et … euros à titre d'avances; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes échues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;

Considérant que le réclamant conteste tout comportement fautif dans son chef et fait valoir qu'il n'aurait pas agi librement alors qu'il aurait mandaté la fiduciaire … S.A. pour accomplir les obligations fiscales et comptables de la société ... ;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société, notamment de remettre les déclarations fiscales dans les délais légaux et de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.1981 no 6902) ;

que dans la mesure où l'administrateur unique, par l'inexécution fautive de ces obligations, a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué codébiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;

que la responsabilité de l'administrateur unique est à qualifier de fautive du moment que les impôts échus, même avant son entrée en fonction, ne sont pas payés sur les fonds disponibles de la société à l'administration ;

Considérant que sa responsabilité, pour les actes par lui accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO) ;

Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait, en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG), une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBl. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBl. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch §2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3);

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef de l'administrateur unique d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive — « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, no 11694C) ;

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre le réclamant et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal, de l'impôt sur la fortune et des avances dus par la société pour les années 2010 à 2014 ;

qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité de l'administrateur unique pour les années d'imposition litigieuses ;

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés no 1846 du 24 septembre 2009 que lors de l'assemblée générale extraordinaire du 21 juillet 2009, le réclamant a été nommé administrateur unique de la société ..., avec pouvoir d'engager l'entreprise par sa seule signature ;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité du réclamant est engagée en vue des éléments qui précèdent ;

Considérant en effet que le réclamant n'a pas accompli ou veillé à l'accomplissement des obligations qui incombent à la société en cause, et dans le manque de diligence ou de soin apporté à l'exécution des obligations fiscales de la personne morale représentée, notamment dépôt tardif des déclarations fiscales des années 2009 à 2012, défaut de publication des bilans au

Registre de Commerce et des Sociétés, avec comme conséquence un défaut de paiement des impôts dus ;

Considérant que par ces agissements le réclamant a donc sciemment omis de verser l'impôt sur le revenu des collectivités, l'impôt commercial communal, de l'impôt sur la fortune et des avances dus par la société pour les années 2010 à 2014 au montant total en principal, intérêts et avances de … euros et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant qu'administrateur unique de la société visée est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de celle-ci au titre des impôts ci-avant énumérés est justifiée ;

Considérant par ailleurs, que de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art.1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, le représentant responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme ;

la rejette comme non fondée ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 2 octobre 2014, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale précitée du 1er juillet 2014.

Conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes au contribuable. Or, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, un bulletin de l'impôt commercial communal, un bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux et un bulletin d'établissement de la fortune.

Il s'ensuit qu'en l'espèce le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal par Monsieur ... à l'encontre de la décision directoriale précitée ayant statué sur les mérites d'une réclamation introduite contre le bulletin d'appel en garantie dont il a fait l'objet et ayant trait au paiement des types d'impôts relevés ci-avant.

Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation introduit à titre subsidiaire contre la décision directoriale précitée.

Le recours en réformation ayant été introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

A l'appui de son recours, le demandeur estime que le directeur n'aurait pas justifié à suffisance de droit qu'en sa qualité d'administrateur-délégué, chargé de la gestion journalière de la société ..., il n'aurait pas accompli les diligences nécessaires afin que les déclarations d'impôt de ladite société soient déposées en temps utile auprès de l'administration des Contributions directes, en contestant toute inexécution fautive à ce sujet dans son chef. Ainsi, il estime avoir accompli toutes les diligences nécessaires, en sa qualité de représentant légal de la société ... afin que les comptes annuels de ladite société soient approuvés pour les années 2011 à 2013. Dans ce contexte, il relève qu'il aurait mandaté la société fiduciaire … S.A. afin de préparer les déclarations comptables et fiscales de la société ..., en relevant avoir remis à ladite société fiduciaire toutes les pièces comptables et fiscales « *en temps voulu* ». Il estime que la société fiduciaire ainsi chargée de la préparation des documents comptables et fiscaux aurait « *failli à ses obligations en ne procédant pas aux diligences pour lesquelles elle avait été mandatée* », de sorte qu'il y aurait lieu de constater « *sans équivoque* (…) *la publication tardive des bilans 2009, 2010, 2011 et 2012* ». Dans ce contexte, le demandeur affirme vouloir « *engager tant la responsabilité pénale que la responsabilité contractuelle de la société … S.A.* ».

Au vu des circonstances particulières de l'espèce, le demandeur conteste le reproche lui adressé et tiré d'une inexécution fautive de ses obligations telles qu'elles se dégagent du paragraphe 109 AO. Il estime encore dans ce contexte que le seul manquement à une obligation fiscale ne serait pas, à lui seul, suffisant pour engager la responsabilité du représentant légal d'une société, d'autant plus qu'en l'espèce, il y aurait lieu de retenir la faute exclusive de la société fiduciaire mandatée par lui.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours, en soutenant qu'en sa qualité d'administrateur unique de la société ..., suivant les délibérations de l'assemblée générale extraordinaire du 21 juillet 2009 de celle-ci, le demandeur aurait été chargé de la gestion journalière de ladite société avec le pouvoir d'engager celle-ci sous sa seule signature à partir de la date précitée. Ainsi, en sa qualité, il aurait été légalement et personnellement tenu d'accomplir les démarches administratives y compris celles à l'égard de l'administration fiscale. Plus particulièrement, il aurait dû veiller à ce que les déclarations fiscales soient déposées en temps utile, toutes les pièces pertinentes à l'appui, et que l'impôt soit payé aux échéances légales. En outre, d'après le représentant étatique, le demandeur n'aurait fait état d'aucune circonstance particulière qui l'aurait empêché d'assumer son mandat social et qui l'aurait exonéré de ses obligations légales. En outre, il soutient que le demandeur ne saurait se décharger de la responsabilité qui lui incomberait ainsi en vertu des dispositions légales applicables, en invoquant de prétendues négligences et fautes commises par une tierce personne, en reprochant plus particulièrement au demandeur de ne pas avoir pris soin de contrôler si celle-ci exerçait sa mission correctement.

Il échet tout d'abord de rappeler que le paragraphe 118 AO dispose ce qui suit : « *Das Finanzamt, das die Steuerschuld des Steuerpflichtigen festzusetzen hat, ist befugt, die Vertreter und Bevollmächtigten und die Übrigen in den §§ 103 bis 108 bezeichneten Personen zur Erfüllung der ihnen obliegenden Verpflichtung anzuhalten und diejenigen, die neben dem Steuerpflichtigen oder an dessen Stelle persönlich für die Steuer haften (§97 Absatz 2), in Anspruch zu nehmen* ».

Il échet tout d'abord de rappeler que le dirigeant d'une société ne peut être tenu personnellement responsable du non-paiement des impôts dus par cette société que dans les conditions plus particulièrement prévues au paragraphe 109 AO, à savoir s'il est responsable d'une inexécution fautive ayant eu comme conséquence une réduction des impôts réclamés.

Il se dégage encore du paragraphe 7, alinéa (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, dénommée ci-après « Steueranpassungsgesetz », en abrégé « StAnpG », que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* ». Ainsi, le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

Conformément au paragraphe 2 StAnpG disposant dans son alinéa (1) que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* », l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

En l'espèce, le bureau d'imposition a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité d'administrateur-délégué de la société ..., disposant du pouvoir d'engager la société sous sa signature individuelle suivant les informations constantes en cause, pour n'être contredites par aucune des parties à l'instance, suivant lesquelles le demandeur a été nommé administrateur-délégué avec effet à partir du 21 juillet 2009.

Il suit partant de l'ensemble des développements qui précèdent que c'est à bon droit que le bureau d'imposition, confirmé également sur ce point par le directeur dans la décision sous examen, a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle de Monsieur ..., en ce qu'il disposait d'un pouvoir d'appréciation discrétionnaire quant à la question de savoir s'il allait émettre un bulletin d'appel en garantie à l'encontre de Monsieur ... en sa qualité d'administrateur-délégué de la société ....

Il échet encore de relever qu'il se dégage du bulletin d'appel en garantie du 20 mai 2014 que le préposé du bureau d'imposition a motivé sa décision d'émettre ledit bulletin à l'égard du demandeur en indiquant expressément qu'en sa qualité d'administrateur-unique, le demandeur n'aurait pas procédé à la publication des bilans au registre de commerce et des sociétés et qu'il n'aurait procédé au dépôt des déclarations fiscales des années 2009 à 2012 que tardivement. Par ailleurs, le préposé du bureau d'imposition a encore ajouté que, du fait que le demandeur n'aurait pas veillé au paiement des impôts dus, en sa qualité de représentant légal de la société ..., il aurait commis une négligence fautive des obligations lui incombant.

S'il est vrai que le demandeur ne conteste pas les reproches qui lui ont ainsi été adressés par le préposé du bureau d'imposition, tels que confirmés par le directeur dans la décision sous examen, il entend toutefois se dégager de la responsabilité ainsi retenue en soutenant que la fiduciaire chargée par lui d'accomplir les formalités en matière de dépôt des comptes annuels et d'introduction des déclarations fiscales auprès de l'administration des Contributions directes aurait failli à sa mission. Il conteste ainsi tout comportement fautif dans son chef. Ce faisant, il reproche au directeur de ne pas avoir satisfait à la condition supplémentaire exigée par le paragraphe 109 (1) AO, suivant laquelle il y aurait lieu d'établir une « *schuldhafte Verletzung* » des obligations incombants aux représentants de la société, pour établir ainsi une inexécution fautive de ses obligations avant de pouvoir lui adresser un bulletin d'appel en garantie.

Il se dégage de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

En l'espèce, le bureau d'imposition, confirmé sur ce point également par le directeur dans la décision sous examen, a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité d'administrateur-délégué de la société ..., disposant du pouvoir d'engager l'entreprise sous sa seule signature, le bureau d'imposition ayant retenu plus particulièrement à charge de Monsieur ... que celui-ci, en sa qualité d'administrateur-délégué de la société ..., était tenu de veiller à ce que les obligations fiscales incombant à la société ... soient accomplies en conformité avec le paragraphe 103 AO, en relevant au titre de la faute personnelle, le fait de ne pas avoir accompli ou veillé à l'accomplissement des obligations qui incombent à la personne représentée, et notamment dans le manque de diligence ou de soin à apporter à l'exécution des obligations fiscales de la société avec comme conséquence une insuffisance de l'impôt payé par rapport à l'impôt dû. Ainsi, il est plus particulièrement reproché au demandeur d'avoir toléré un « *dépôt tardif des déclarations fiscales des années 2009 à 2012* », et de ne pas avoir procédé à la publication des bilans au registre de commerce et des sociétés.

Le directeur a confirmé l'argumentation retenue par le préposé dans le bulletin d'appel en garantie du 19 février 2014 en relevant « *une inexécution fautive* [des] *obligations* [du demandeur] », en ce que celui-ci a empêché la perception de l'impôt légalement dû, de sorte qu'il « *est, en principe constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société* », en lui reprochant de ne pas avoir remis les déclarations fiscales dans les délais légaux et de ne pas avoir payé « *sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable* ». Par ailleurs, le directeur a relevé que l'inexécution fautive dans le chef du demandeur consistait dans le dépôt tardif des déclarations fiscales des années 2009 à 2012, ainsi que dans le défaut de publication des bilans au registre de commerce et des sociétés avec comme conséquence un défaut de paiement des impôts dus. Le demandeur aurait ainsi « *sciemment omis de verser l'impôt sur le revenu des collectivités, l'impôt commercial communal, de l'impôt sur la fortune et des avances dues par la société* [...] *pour les années 2010 à 2014* ». Enfin, le directeur a estimé que « *l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les co-responsables* », de sorte que le demandeur, en sa qualité de

co-débiteur sur base du paragraphe 109 AO ne pourrait s'opposer à une poursuite dirigée à son encontre au motif que ladite poursuite n'a pas été engagée contre ledit tiers.

Au titre de la justification de son argumentation, le demandeur soutient, tout en admettant les fautes de négligence relevées par tant le préposé du bureau d'imposition que le directeur, que la faute en incomberait au tiers chargé par lui d'accomplir les formalités afférentes, de sorte qu'il ne saurait être tenu responsable des agissements de celui-ci ayant abouti *in fine* au non-paiement des impôts dus par la société ....

Force est au tribunal de constater qu'il n'est pas contesté en cause que la société ... n'a pas procédé à la publication des comptes annuels des années 2009 à 2012 au registre de commerce et des sociétés et que les déclarations fiscales des années afférentes ont été déposées tardivement, de sorte que l'impôt dû pour les années précitées n'a pas pu être payé.

Or, l'article 72 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales dispose qu'il appartient au « *conseil d'administration* » d'établir chaque année les comptes sociaux de la société que les « *administrateurs* » sont dans l'obligation de faire publier, conformément à l'article 75 de la même loi.

Ainsi, le demandeur, en sa qualité d'administrateur-délégué de la société ... avait l'obligation de veiller non seulement à l'établissement des comptes sociaux en application de la loi, mais également à leur publication. Il ne saurait à cet égard se retrancher derrière une prétendue responsabilité de la fiduciaire chargée par lui afin d'accomplir les formalités afférentes, étant donné que chaque administrateur pris isolément a le devoir légal de veiller au respect de ces dispositions légales et le fait de charger une fiduciaire des travaux afférents n'est pas de nature à enlever à l'administrateur pris isolément la charge d'assumer ses responsabilités propres. Il s'y ajoute que le demandeur, en sa qualité d'administrateur-délégué, chargé de la gestion journalière de la société, avait une obligation spécifique ainsi qu'une responsabilité particulière à assumer dans le cadre de la bonne gestion de la société.

Ainsi, du fait que les comptes sociaux des années 2009 à 2013 n'ont pas été publiés au registre de commerce et des sociétés et que les déclarations fiscales relatives à ces mêmes années étaient déposées auprès du bureau d'imposition que tardivement, le demandeur est à l'origine d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations lui incombant, de sorte que son comportement doit être considéré comme étant fautif au sens du paragraphe 109 AO. Ce comportement fautif ne saurait être exonéré par les négligences commises le cas échéant par un tiers chargé par le demandeur de l'exécution des obligations précitées.

Quant au reproche suivant lequel la société ... n'aurait reçu un quelconque bulletin d'imposition relatif aux impôts en souffrance mentionnés dans le bulletin d'appel en garantie, il échet de confirmer le délégué du gouvernement dans ses affirmations, non autrement contestées, que les bulletins d'imposition des années 2010 à 2012 ont été envoyés à la société en date du 4 septembre 2013 respectivement en date du 13 novembre 2013, de sorte à avoir acquis autorité de chose décidée avant l'émission du bulletin d'appel en garantie du 19 février 2014.

Enfin, quant aux contestations du demandeur relatives au paiement des intérêts de retard, il échet de confirmer le délégué du gouvernement dans son argumentation suivant laquelle les

intérêts de retard constituent un accessoire à l'impôt auquel ils se rapportent et dont ils suivent le sort, de sorte que le reproche afférent est également à écarter pour ne pas être fondé.

Il se dégage partant de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Olivier Poos, juge,
Michèle Stoffel, juge,

et lu à l'audience publique du 16 septembre 2015 par le premier vice-président, en présence du greffier Marc Warken.

s. Marc Warken s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 16/09/2015
Le Greffier du Tribunal administratif